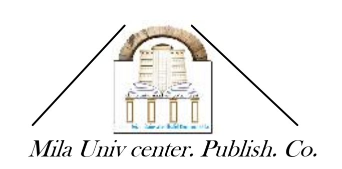
مجلة ميلاف للبحوث والدراسات
ISSN : 2392 - 5361
العدد الثالث/ جوان 2016



إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية
دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة

The problem of measuring and disclosing the human capital in the financial statements
A study on the national enterprise for public works materials in Constantine.

أ.د. جمام محمود   أ. دباش أميرة
جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي- الجزائر

تاريخ الاستلام: 2016/01/10   تاريخ قبول النشر: 2016/05/20

الملخص :

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على العوائق التي تواجهها المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة في عمليتي القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، حيث هناك العديد من الصعوبات التي تعد عائق على عملية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري والذي أصبح من الأمور المهمة في المؤسسة، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها صممت استمارة لجمع المعلومات، حيث وزعت هذه الاستمارة على الأفراد العاملين في دوائر ومصالح المالية والمحاسبة بالمؤسسة، وتم معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

الكلمات المفتاحية : القياس عن رأس المال البشري، الإفصاح عن رأس المال البشري، المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية بقسنطينة.

Abstract :

This study seeks to identify the constraints facing the National enterprise for public Works materials in Constantine in the processes of measurement and disclosure of human capital, where there are many obstacles to the process of measurement and disclosure of human capital that became one of the important things in the enterprise.

To achieve the objectives of the study and answer its questions a Questionnaire was designed to collect information, and it was distributed to individuals working in departments and the services of finance and accounting in the enterprise, and were processed using the statistical program SPSS.

***Key words**: measurement of human capital, disclosure of human capital, National enterprise for Public Works materials in Constantine.*

مقدمة:

نظرا للظروف العالمية الجديدة والتي تعرف باسم العولمة، أدى هذا إلى توجه العالم نحو اقتصاد المعرفة، أين أصبحت المعرفة هي المورد الأهم التي يعتمد عليها في تحقيق أهداف الاقتصاديات ومن باب أولى أهداف المؤسسات، إذ أصبح الاهتمام الأكثر في هذا الاقتصاد هو رأس المال البشري والاستثمار فيه، كونه يعد من الأمور الهامة التي يحتاجها الاقتصاد ككل أو المؤسسة بصفة خاصة، إذ نجد هناك تزايد كبير في الاهتمام بالعنصر البشري باعتبار أنه يساهم في كل تطور تكنولوجي، وبالتالي يكون قائد قاطرة التنمية.

حيث يعد القياس والإفصاح عن رأس المال البشري من أهم أدوات تطوير الموارد البشرية، إذ بالرغم من تعدد البدائل والنماذج المقترحة للقياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية، إلا أنه لم يكن كافي للاستمرار والتطور وذلك كون اعتماد المحاسبين على قواعد المحاسبة التقليدية، إذ تقدم هذه القواعد مقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، حيث صممت من أجل الأصول المادية والملموسة، حيثإن قياس رأس المال البشري يمكن أن يساعد المؤسسة على أن تكون أكثر كفاءة وربحية وبالتالي أكثر تنافسية، فبتشخيص رأس المال وقياسه يصبح متخذي القرار أكثر استعداداً للرفع من الحاكمية المؤسسية ، وذلك من خلال تأكيد قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها سواء أن كانت هذه الأهداف تتمثل في التخطيط والتمويل أو البحث والتطوير وغيرها من ذلك.

وتأسيسا لما سبق فإن مشكلة الدراسة تظهر من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

فيما تتمثل إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية بالمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة؟

أولا- أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في:

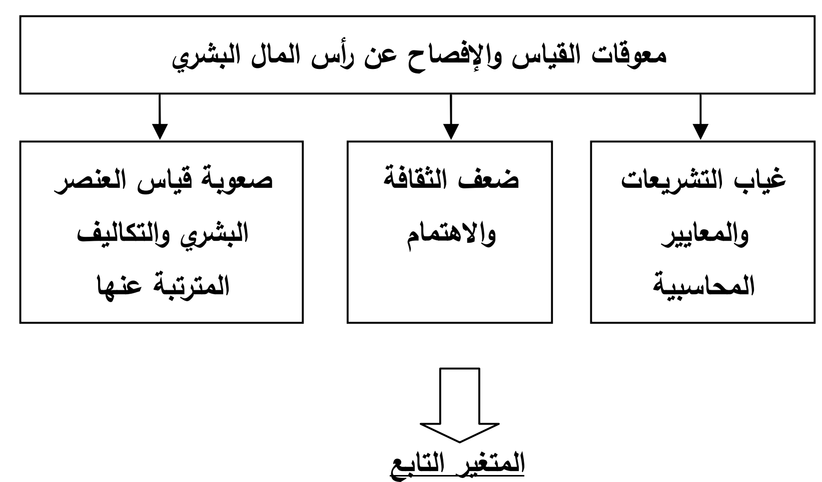
- **الأهمية العلمية:** من خلال توضح القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية، والكشف عن المعوقات التي تحد من هذا القياس والإفصاح بالمؤسسة الجزائرية ومن ثمة المساهمة من الناحية العلمية في إثراء هذا الموضوع؛
- **الأهمية العملية:** من خلال دراسة هذا الموضوع في مؤسسة جزائرية، ومن ثم تقديم نتائج ملموسة واقتراحات في محاولة لتمكين المؤسسات الجزائرية من تحقيق أهدافها.

ثانيا- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف عن الطرق والمداخل المستخدمة للقياس عن رأس المال البشري؛
- إلقاء الضوء على الإفصاح عن رأس المال البشري وأهميته والنماذج المعتمدة عليها؛
- مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري ومعرفة الصعوبات التي تواجها؛
- التوصل إلى نتائج واقتراح توصيات لتحسين تطبيق القياس والإفصاح عن رأس المال البشري.

ثالثا - نموذج الدراسة: لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة، تم تصميم أنموذج الدراسة التالي:

الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثتين

رابعا – فرضيات الدراسة: استجابة لمتطلبات أهداف الدراسة، قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية:

- تتمثل إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في غياب التشريعات والمعايير المحاسبية الخاصة بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري وضعف الثقافة والاهتمام وصعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنها.

ويمكن تجزئة الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضيات الفرعية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين غياب التشريعات والمعايير المحاسبية والقياس والإفصاح عن رأس المال البشري عند مستوى دلالة 0,05؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضعف الثقافة والاهتمام والقياس والإفصاح عن رأس المال البشري عند مستوى دلالة 0,05؛

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين صعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنها والقياس والإفصاح عن رأس المال البشري عند مستوى دلالة 0,05.

خامسا – عينة وأداة الدراسة:

1– عينة الدراسة: تم اختيار عينة الدراسة من المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية، حيث تألفت عينة الدراسة من ثلاثة فروع بالمجمع وهي SOMATEL ،SOMATEL، SOFAME، LIEBHERR وقد تم توزيع 34 استمارة على الأفراد العاملين في دوائر ومصالح المالية والمحاسبة بالمؤسسة، وتم استرجاع 30 استمارة، أي بنسبة 88.23% وهي تعد نسبة قابلة للدراسة.

2– أدوات البحث الميداني: تم استخدام برنامج (spss) لاستخراج النتائج الإحصائية، واستخدام الأساليب الإحصائية لتفسيرها:

- معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات الاستمارة؛
- اختبار ks (klomogrov– smirnov) للتأكد من إتباع البيانات التوزيع الطبيعي؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف مفردات الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم بغرض وصف خصائص العينة؛
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب إجابات مفردات الدراسة لعبارات الاستبيان حسب درجة الموافقة؛
- معامل الارتباط بيرسون لبيان علاقة الارتباط متغيرات الدراسة؛
- الانحدار البسيط لتحديد شكل واتجاه العلاقة.

سادسا – الدراسات السابقة:

من أجل دراسة هذه الإشكالية واختبار الفرضيات سوف يتم الاستعانة ببعض الدراسات السابقة، حيث سنرى ما توصلت إليه هذه الدراسات ومن ثم الإضافة التي تصبوا إليها دراستنا، ومن أهم الدراسات التي نراها مناسبة ما يلي:

دراسة (إنعام محسن زويلف، 2014) بعنوان العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن:

وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن، كما تهدف إلى بيان مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في هذه التقارير.

ومن أهم النتائج أن الإفصاح عن الموارد البشرية يدخل بشكل عام ضمن إطار الإفصاح الطوعي حيث لا يوجد في الوقت الراهن معيار محاسبي خاص بالموارد البشرية ضمن معايير المحاسبة الدولية، وتتراوح مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية بين متوسط وضعيف. وما أوصت به الدراسة إلى أهمية إدراك إدارات البنوك إلى وجود علاقة بين خصائص البنك ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية، إذ إن زيادة مستوى هذا الإفصاح يعكس صورة جيدة عن هذه الخصائص.

دراسة(فرعون أمحمد، محمد إليفي، 2009) بعنوان الاستثمار في رأس المال البشري كمدخل حديث لإدارة الموارد البشرية بالمعرفة:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أهم التغيرات التي طرأت على إدارة الموارد البشرية في إطار اقتصاد المعرفة، وعلاقة الاستثمار في رأس المال البشري بتحسين تنافسية المؤسسات.

ومن أهم النتائج التي وصلت إليها الدراسة أن رأس المال البشري هو ذلك الأسلوب أو الآلية التي يمكن أن تخصص بها المؤسسة مبلغ معين بغية تكوين جهازها البشري بشكل علمي، وسليم بما يساهم ذلك في تحقيق أهدافها خلال فترة الخطة ويتطلب ذلك وجود مقومات الاستثمار في هذه الموارد ومعرفة مبررات وكيفية استخدامها كما يتطلب ذلك وجود خطة مسبقة تحدد الهدف من الاستثمار.

دراسة(رشا حمادة، 2002) بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية " دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق":

وما تهدف له هذه الدراسة إلى قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية وبيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية.

ومن أهم النتائج الذي توصل إليها الباحث، أن حتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها لابد أن يقدم المختصون وسائل جديدة ومبتكرة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة والمتزايدة والتي ترسخ الحاجة إلى نظام محاسبي شامل يضمن تدفق معلومات عن الموارد المالية والبشرية للمؤسسة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها تناولت العوائق التي تحد من عملية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في الجزائر، والتي من بينها غياب

المعايير المحاسبية التي تبين عملية القياس والتشريعات التي تلزم على الإفصاح عنها، وقد ركزت هذه الدراسة على دراسة حالة خاصة أنها كانت في مؤسسة اقتصادية جزائرية.

سابعا – منهج الدراسة:

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري من الدراسة والمنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية التي كانت بالمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة.

الإطار النظري للدراسة

أولا – ماهية رأس المال البشري

يعد رأس المال البشري المؤشر الرئيسي في جميع مكونات التنمية، إذ يمثل مهارات وقدرات الأفراد العاملين بالمؤسسة وهو الحلقة الأساسية في عملية الإبداع.

1– تعريف رأس المال البشري:

يمثل رأس المال البشري في "القدرات الفطرية والمكتسبة لدى كل فرد، والتي تؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة لكافة مجالات الأعمال إذا أحسن استثمارها مثل باقي الأصول"[1]. فهو" القيمة المضافة التي يقدمها الأفراد للمؤسسات، والتي تستطيع التميز من خلالها عن بقية المنافسين فتحقق بذلك البقاء والاستمرار"[2] .

ويعد رأس المال البشري على أنه" أصل غير ملموس في المؤسسة والذي يمكن من الدراية والتفكير والإبداع الذي يمكن المؤسسة من التفوق والتميز في بيئتها التي تتميز بالتغيرات الشديدة"[3]. إذ يعتبر رأس المال البشري المورد الأهم في المؤسسة، فنجاح أي مؤسسة مرتبط بمدى إبداعات وابتكارات مواردها البشرية، وهذا لا يكون إلا من خلال إدارة فعالة لرأس المال البشري تهتم بتحقيق رضا وولاء العمال للمؤسسة.[4]

وعليه فإن رأس مال البشري يعد على أنه مجموعة القدرات والخبرات البشرية المتراكمة، التي يكتسبها من خلال العلم والخبرة، أي ليس ملك للمؤسسة، إذ يعد مصدر للابتكار والتحسين.

2– أسباب الاهتمام برأس المال البشري: من بين الأسباب نجد ما يلي:[5]

- التطورات التكنولوجية الهائلة؛
- اعتبار المعرفة أهم مكون للميزة التنافسية؛
- شدة المنافسة في السوق؛

- التغير في أذواق المستهلكين.

3- مزايا الاهتمام برأس المال البشري: إن الاهتمام بالموارد البشرية يساعد في تحقيق الفوائد الآتية:[6]

- يمكن من زيادة القدرة الإبداعية للعاملين في المؤسسة وفي كافة المستويات؛
- تعزيز ولاء العملاء القدامى؛
- العمل على جذب عمال جدد يمتازون بالكفاءة والمهارة اللازمة؛
- تستطيع المؤسسة تقليل الفترة الزمنية بين الابتكارات لتقديم منتجات جديدة ومطورة؛
- القيام بتخفيض التكاليف ومن ثمة إمكانية تخفيض أسعار البيع إلى المستويات التنافسية؛
- إدخال تعديلات جوهرية على أنشطة المؤسسة وأعمالها.

ثانيا: القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية

1- مداخل قياس رأس المال البشري: يوجد نموذجين للقياس عن رأس المال البشري حيث نجد نموذج يعتمد على القيمة والثاني على التكلفة:

1-1 مدخل القياس الذي يعتمد على القيمة: ويقصد بها هنا القدرة على تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل، حيث أن الأصل يصبح غير قادر على تقديم خدمة فإنه يصبح عديم القيمة، أما قيمة الأصل فيقصد بها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل.

أما أهم نماذج قياس رأس المال البشري التي تعتمد على القيمة:[7]

- **نموذج الشهرة غير المشترات:** يمكن أن تقدر برسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة المؤسسات التي تشكل الوحدة جزءا منها.
- **نموذج المزايدة التنافسية:** يعتمد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد نظرا لأنه يمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.
- **نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية:** إن قيمة رأس المال محدودة باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة لمؤسسة ما.

- **نموذج القيمة الاقتصادية:** وهي التي تتضمن التنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وحسم تلك الإيرادات المستقبلية.
- **نموذج تقويم المكافآت المستقلة:** وهو ينظر إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المؤسسة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المؤسسة.
- **نموذج Likert للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية:** حيث تتعامل مع عملية أو مجموعة عمليات بين الناس كعنصر هام في نجاح العديد من المؤسسات.
- **نموذج الأبعاد الخمسة:** حيث يقوم على تقدير للقوة العاملة ما وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني، ويقترحها أن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية المعرفة والمهارات والصحة والوفرة والوضع الجسماني.
- **نموذج المنافع الصافية لمعادلة لظروف التأكد والمحسومة لأوغان:** يقوم بمراعاة التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في مؤسسة ما.

1-2 مدخل القياس باستخدام التكلفة التاريخية: من خلال هذا المدخل فإن قيمة رأس المال البشري تتحدد من خلال التكلفة اللازمة للحصول عليه، ويعتمد التقويم باستخدام هذه الطريقة مثل الأسس المستخدمة في تقويم الأصول المادية وعليه فإنه يتم تقسيم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين: القسم الأول يتم التعامل معها بصفة المصروفات الجارية كالرواتب والأجور، أما القسم الثاني فيتم التعامل معها كمصروفات رأسمالية تمكن من زيادة المنافع المستقبلية، حيث إن الإطفاء يكون على مدار العمر الإنتاجي للموارد البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها، ويمثل الجزء المستفيد منها بقسط الإطفاء السنوي، أما الجزء المتبقي من الكلفة الأصلية الذي يظهر في قائمة المركز المالي مطروحا منه الجزء المستنفد فيمثل الجزء غير المستفيد، أما في حالة الاستغناء عنه قبل انتهاء حياته الإنتاجية يتم العمل على معالجة الرصيد المتبقي كخسارة تغلق في حساب النتيجة السنوي[8]

2- طرق الإفصاح عن رأس المال البشري: توجد عدة طرق يتم على أساسها الإفصاح عن رأس المال البشري:[9]

1-2 الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة: يتم الإفصاح عن المعلومات المالية التي تتعلق بالاستثمار في رأس المال البشري، فيتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة في توجيهها نحو تطوير إمكانيات العلمية لدى العاملين في المؤسسة، وتفيد هذه المعلومات

المستثمرين والمحللين الماليين بمدى اهتمام المؤسسة بتنمية رأس المال البشري باعتبار عامل لتحقيق الربحية في الأجل الطويل.

2- 2 **إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية:** تناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمؤسسات بالإضافة إلى الاستثمار في الأصول البشرية في المؤسسات التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة ويكون لهذه القائمة تبويب مفصل من قائمة الدخل.

2-3 **الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:** يتم الإفصاح عن رأس المال البشري ضمن قوائم مالية أساسية وتخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو مراجع الخارجي، وبهذا الإجراء يتم رسملة رأس المال البشري وإدراجها في قوائم مالية وإقفال الاستنفاذ السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية.

2-4 **قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:** يتم الإفصاح عن رأس المال البشري في قوائم منفصلة لا تخضع لمراجعة وتدقيق من قبل مراقب الحسابات، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي.

3- الآثار المترتبة على الإفصاح والقياس عن رأس المال البشري: من أهم المنافع التي يمكن أن تتحقق من الإفصاح والتقرير عن رأس المال البشري ما يلي:[10]

- العمل على توفير كل البيانات اللازمة الخاصة بالرقابة على مكونات رأس المال البشري ومن ثمة دعم المركز المالي للمؤسسة؛
- توفير البيانات المتعلقة بالتخطيط ورقابة الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية؛
- إن الإفصاح والقياس عن رأس المال البشري سوف يزيد درجة الشفافية في القوائم المالية، وهذا سوف يعمل على زيادة درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المؤسسة؛

وعلى الرغم مما يحققه التقرير عن رأس المال البشري من منافع إلا أن هناك عدد من الآثار السلبية المترتبة على الإفصاح. والتقرير عنه ومن أهمها:

- إمكانية إلحاق الضرر بالمركز التنافسي للمؤسسة من خلال القيام بالكشف عن بعض المعلومات التي من شأنها إفادة المنافسين؛

- زيادة مسؤولية المؤسسة تجاه الغير فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على قيم عناصر رأس المال البشري التي يتم التقرير عنها، خاصة وأن هذا التقييم يتم في ظروف تتسم بعدم التأكد؛
- الإفصاح عن رأس المال البشري لا يحض بالقبول العام في القوائم في ظل النظام المحاسبي التقليدي.

ثالثا: عوائق القياس والإفصاح عن رأس المال البشري

تتمثل الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في القياس والإفصاح عن رأس المال البشري فيما يلي:[11]

- إمكانية إلحاق عدة أضرار مالية أو معنوية بالمؤسسة نتيجة تحديد القيمة الحقيقية لأصولها البشرية في القوائم المالية وخصوصا في ظل المنافسة بين المؤسسات المتعلقة في استقطاب الكفاءات البشرية؛
- عدم استطاعة الأساليب المحاسبية التقليدية التي تعتمد على قياس الأصول الملموسة من واقع السجلات التاريخية للمؤسسات على قياس وتقدير قيمة رأس المال البشري لها، الذي يشكل جزء كبيرا من أصولها؛
- ضعف قدرة الأساليب المحاسبية في تحديد مكونات رأس المال البشري .

الإطار التطبيقي للدراسة

سنحاول التعرف على إشكالية القياس والإفصاح عن رأس مال البشري بالمؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال مجموعة من الأسئلة والتي ترجمتها محاور الاستمارة.

أولا- التعريف بالمؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة:

تعتبر المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية شركة مساهمة عمومية اقتصادية ذات طابع صناعي تجاري، وهذا بموجب المرسوم رقم 06 ـ 83، يقدر عدد عمالها بـ 8000 عامل، فهي تعتبر أكبر مؤسسة في الصناعات الميكانيكية، حيث تضم مجموعة من الوحدات تنتشر هذه الوحدات عبر التراب الوطني، كما يتكون المجمع من ستة فروع إنتاج، أربعة فروع بعين السمارة، بقسنطينة واحد بالجزائر والآخر ببجاية، والتوزيع كما يلي:

SOFAME: (الصناعة الميكانيكية)، **SOMATEL**: (عتاد الترسنة والرفع)، **SOMATELIEBHERR**: هي شراكة جزائرية ألمانية مع مجموعة

SOFARE،LIEBHERR: (صناعة المحمل الارتدادي) **SOMABE**:(عتاد الإسمنت) **SOG ECO**:(رافعات للعمارات وأجهزة الرص).

ثانيا- تقديم استبيان الدراسة: لقد تم استخدام تقنية الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة حيث يتكون الاستبيان من (15) سؤال، وتم تقسيمه إلى محورين:

المحور الأول: والذي خصص لعوائق القياس والإفصاح عن رأس المال البشري ويشمل ثلاثة مجالات؛

المحور الثاني: وضعت له عدة فقرات خاصة بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري.

ثالثا- ثبات أداة الدراسة: لتحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام وحساب ألفا كرونباخ والجدول الموالي يبين ذلك:

جدول رقم 1: مدى ثبات محاور الدراسة

الرقم	العنوان	قيمة ألفا كرونباخ
1	المحور الأول: عوائق القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0,78
2	المجال الأول: غياب التشريعات و المعايير المحاسبية الخاصة	0,84
3	المجال الثاني: ضعف الثقافة والاهتمام بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0,73
4	المجال الثالث: صعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنه	0,63
5	المحور الثاني : القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0,84
6	**الاستمارة ككل**	**0,80**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق تبين أن معامل الثبات بلغ نسبة 80% ويعد مقبول لأغراض الدراسة وهذا ما يدل على ثبات محاور الدراسة.

رابعا- مدى ملائمة البيانات للتحليل الإحصائي: سوف نستخدم اختبار **Kolmogorov – Smirnov**

جدول رقم2: مدى ملائمة البيانات للتحليل الإحصائي (اختبارKolmogorov– Smirnov)

الرقم	العنوان	Kolmogorov – Smirnov	مستوى المعنوية
1	المجال الأول: غياب التشريعات والمعايير المحاسبية الخاصة	0.134	0.180
2	المجال الثاني: ضعف الثقافة والاهتمام بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0.138	0.152
3	المجال الثالث: صعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنه	0.242	0.200
5	المحور الأول: عوائق القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0.142	0.126
6	المحور الثاني : القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0.237	0.140
7	الاستمارة ككل	0.111	0.200

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من خلال مستوى المعنوية نلاحظ أن كلها أكبر من 0.05 أي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، ومن ثمة إمكانية إجراء الاختبارات المعلمية المتمثلة في معامل ارتباط بيرسون وتحليل الانحدار.

خامسا- تحليل النتائج: سنحاول تحليل البيانات أو المعلومات الشخصية المكونة للاستبيان والمتحصل عليها من إجابات أفراد العينة إضافة إلى تحليل نتائج أسئلة المحورين واختبار الفرضيات.

1- تحليل اتجاهات أفراد العينة اتجاه متغيرات الدراسة: سنحاول عرض إجابات أفراد عينة الدراسة وتحليلها باعتماد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من خلال الجداول التالية:

1-1 تحليل إجابات أفراد العينة نحو المحور الأول: بما أن المحور الأول قسم إلى ثلاث مجالات وعليه كانت اتجاهات أفراد العينة حسب هذه المجالات كما يلي:

- **تحليل إجابات أفراد العينة نحو المجال الأول:**

من خلال الجدول رقم 3 يمكن استنتاج ما يلي:

أفراد عينة الدراسة موافقون على:

- للمؤسسة نظام محاسبي لا يتماشى مع محاسبة الموارد البشرية؛
- لا توجد قوانين وعقوبات تعاقب من لا يقوم بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري؛

- يوجد ضعف في الرقابة على القياس والإفصاح عن رأس المال البشري.

إن النتائج السابقة تعد مقبولة وهي نتائج متوقعة كون أن هناك غياب وضعف كبير للتشريعات والقوانين الخاصة بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري، حيث لا نشعر أن المؤسسات الجزائرية مهتمة كثيرا برأس المال البشري وخاصة من الجهة المحاسبية مما انعكس على إجابات أفراد عينة الدراسة.

أفراد العينة غير موافقين على:

- لا توجد معايير محاسبية تقيس وتفصح عن الاستثمار في رأس المال البشري.

وهذه النتيجة تخدم الفقرات السابقة إذ أن الأفراد غير موافقين على عدم وجود معايير محاسبية للقياس والإفصاح عن رأس المال البشري، أي أن هناك خلل يكمن في الرقابة ومدى صرامة القوانين.

جدول رقم 3: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال غياب التشريعات والمعايير المحاسبية الخاصة بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يوجد ضعف في الرقابة على القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	3.73	0.82	3
2	لا توجد قوانين وعقوبات تعاقب من لا يقوم بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري	3.77	0.89	2
3	لا توجد معايير محاسبية تقيس وتفصح عن الاستثمار في رأس المال البشري	2.51	0.91	4
4	للمؤسسة نظام محاسبي لا يتماشى مع محاسبة الموارد البشرية	3.87	0.90	1
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام.	3.47	0.45	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

ومن خلال الجدول رقم 4 يمكن استنتاج ما يلي:

أفراد عينة الدراسة موافقون على:

- لا تقوم المؤسسة بتقديم ندوات ومحاضرات في محاسبة الموارد البشرية؛
- يوجد بالمؤسسة ضعف في الإعلام ونشر ثقافة محاسبة الموارد البشرية؛
- هناك ضعف بالمؤسسة في التوعية بأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري.

ومن خلال ما سبق يتبن أن المؤسسة محل الدراسة لا تهتم بنشر الوعي حول أهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، إذ أن هناك ضعف كبير في استخدام

وسائل التوعية حول هذه الأهمية ، ولعل السبب يمكن في الدهنيات السائدة القديمة التي لا تؤمن بأهمية المورد البشري وهذا أيضا يفسر سبب وجود الضعف الرقابي داخل المؤسسة.

أفراد العينة غير موافقين على:

- تعاني المؤسسة من تفاوت في الثقافات فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن رأس مال البشري.

وهذا يدل على أنه لا يوجد تفاوت في ثقافات الأفراد أي إمكانية الفهم السهل والسريع لأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري لكن المؤسسة لم تراعي لذلك.

جدول رقم 4: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال ضعف الثقافة والاهتمام بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	هناك ضعف بالمؤسسة في التوعية بأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	3.63	0.99	3
2	تعاني المؤسسة من تفاوت في الثقافات فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن رأس مال البشري	2.47	1.00	4
3	لا تقوم المؤسسة بتقديم ندوات ومحاضرات في محاسبة الموارد البشرية	3.87	0.81	1
4	يوجد بالمؤسسة ضعف في الإعلام ونشر ثقافة محاسبة الموارد البشرية	3.80	0.92	2
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام.	3.44	0.54	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

ومن خلال الجدول يمكن استنتاج ما يلي:

أفراد عينة الدراسة موافقون على:

- تواجه المؤسسة صعوبة في قياس العنصر البشري نظرا لكونه عملية غير قابلة للتكهن بها وبنتائجها ؛ وهذا أمر منطقي كونه أصل غير ملموس يصعب قياسه.

أفراد العينة محايدين على:

- تعتقد المؤسسة أن العوائد المالية المتوقعة من عملية القياس والإفصاح عن رأس مال البشري أقل من تكاليفه ويرجع ذلك لصعوبة قياس رأس المال البشري، فهم لا يستطيعون مقارنة العوائد المالية بالتكاليف لذلك كانوا محايدين.

أفراد العينة غير موافقين على:

– تعاني المؤسسة من عدم كفاية مواردها المالية لأجل تدريب موظفيها على القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، وهذا يدل على أن المؤسسة لها موارد مالية معتبرة باستطاعتها توجيهها نحو التدريب عن القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، إلا أن المؤسسة لا تقوم بذلك ولا تبالي لذلك كون أن الإدارة لا تشجع على مثل هذه الأمور.

جدول رقم 5: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال:صعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنها

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تواجه المؤسسة صعوبة في قياس العنصر البشري نظرا لكونه عملية غير قابلة للتكهن بها وبنتائجها	3.87	0.86	1
2	تعاني المؤسسة من عدم كفاية مواردها المالية لأجل تدريب موظفيها على القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	2.13	0.81	3
3	تعتقد المؤسسة أن العوائد المالية المتوقعة من عملية القياس والإفصاح عن رأس مال البشري أقل من تكاليفه	2.93	0.58	2
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام.	2.97	0.36	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

1-2 تحليل إجابات أفراد العينة نحو المحور الثاني:

جدول رقم6: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور القياس والإفصاح عن رأس المال البشري

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يساعد الإفصاح عن رأس المال البشري الحكم عن كفاءة وأداء المؤسسة بشكل فعال	3.22	0.74	4
2	يعكس الإفصاح عن رأس المال البشري المزيد من الثقة في القوائم المالية	3.60	0.93	2
3	يساهم الإفصاح عن رأس المال البشري المزيد من الموضوعية في القوائم المالية	3.20	1.11	3
4	يساهم القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في تقدير تكاليف المؤسسة وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة	3.67	0.99	1
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام.	3.42	0.42	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول يمكن استنتاج ما يلي:

أفراد عينة الدراسة موافقون على:

- يساهم القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في تقدير تكاليف المؤسسة وبالتالي اتخاذ القرارات الملائمة؛
- يعكس الإفصاح عن رأس المال البشري المزيد من الثقة في القوائم المالية؛

وما نلاحظه أن عمال المؤسسة لهم قدر على الوعي بأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، ويرجع ذلك لكون غالبية العينة من خرجي الجامعات إلا أن المؤسسة لا تستثمر في ذلك.

- **أفراد العينة محايدين على:**
- يساهم الإفصاح عن رأس المال البشري المزيد من الموضوعية في القوائم المالية؛
- يساعد الإفصاح عن رأس المال البشري الحكم عن كفاءة وأداء المؤسسة بشكل فعال.

ونجد أن هناك محايدة في هاتين الفقرتين المتعلقتين بأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، وهذا راجع عن عدم اهتمام المؤسسة بنشر الوعي اللازم بذلك مما اختلط عليهم الأمر بشأن ذلك فكانوا محايدين.

سادسا- اختبار فرضيات الدراسة: سنحاول اختبار فرضيات الدراسة، من خلال استخدام معامل الانحدار البسيط، معامل الارتباط ومعامل التحديد، حيث من خلاله يتم رفض أو قبول فرضيات الدراسة.

الفرضية الفرعية الأولى: وتكون العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05 كما هو في الجدول التالي:

جدول رقم7: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

البيان	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	B معامل الانحدار	الثابت	DF درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة
غياب التشريعات والمعايير المحاسبية الخاصة	0.783	0.613	0.172	2.686	1	0.007
					28	
					29	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذي دلالة إحصائية بين غياب التشريعات والمعايير المحاسبية الخاصة والقياس والإفصاح عن رأس المال البشري، حيث بلغ معامل الارتباط 78.30%، ومعامل التحديد61.30% وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل يفسر التغير الحاصل في المتغير التابع ب61.30% والبقية ترجع لأسباب أخرى ونلاحظ أن مستوى الدلالة أقل من 0,05 ومنه نتأكد من صحة الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الفرعية الثانية: لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية فإن الجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم8: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

البيان	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	B معامل الانحدار	الثابت	DF درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة
ضعف الثقافة والاهتمام بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0.711	0.505	0.311	2.197	1 28 29	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذي دلالة إحصائية بين ضعف الثقافة والاهتمام بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري والقياس والإفصاح عن رأس المال البشري، إذ بلغ معامل الارتباط 71.11% ، ومعامل التحديد50.50%وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل يفسر التغير الحاصل في المتغير التابع ب50.50% والبقية ترجع لأسباب أخرى ونلاحظ أن مستوى الدلالة أقل من 0,05 أي علاقة معنوية ومنه نتأكد من صحة الفرضية الفرعية الثانية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لاختبار صحة هذه الفرضية الجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم9: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

البيان	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	B معامل الانحدار	الثابت	DF درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة
صعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنها	0.763	0.582	0.323	2.306	1	0.006
					28	
					29	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذي دلالة إحصائية بين صعوبة قياس العنصر البشري والتكاليف المترتبة عنها والقياس والإفصاح عن رأس المال البشري، إذ بلغ الارتباط 76.30% ، ومعامل التحديد58.20%وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل يفسر التغير الحاصل في المتغير التابع ب58.20% والبقية ترجع لأسباب أخرى ونلاحظ أن مستوى الدلالة أقل من 0,05 أي علاقة معنوية ومنه نتأكد من صحة الفرضية الفرعية الثالثة.

اختبار الفرضية الرئيسية:

جدول رقم10: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

البيان	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	B معامل الانحدار	الثابت	DF درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة
معوقات القياس والإفصاح عن رأس المال البشري	0.721	0.519	0.378	4.337	1	0.003
					28	
					29	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذي دلالة إحصائية بين معوقات القياس والإفصاح عن رأس المال البشري والقياس والإفصاح عن رأس مال البشري، إذ بلغ معامل الارتباط 72.10%، ومعامل التحديد51.90%وهذا ما يدل

على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغيرين، أي أن المتغير المستقل يفسر التغير الحاصل في المتغير التابع ب51.90% والبقية ترجع لأسباب أخرى وهذا ما يؤكده مستوى الدلالة الأقل من 0,05 ومنه نتأكد من صحة الفرضية الرئيسية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولا: النتائج: من خلال هذه الدراسة اتضح أن هناك عدة أسباب ومعوقات تساهم في عدم قيام المؤسسة بعملية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري، حيث يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة قوية وإيجابية ذي دلالة إحصائية بين معوقات القياس والإفصاح عن رأس المال البشري والقياس والإفصاح عن رأس مال البشري،
- تلعب محاسبة الموارد البشرية دورا هاما في عملية القياس عن الموارد البشرية بما تقدمها من معلومات حول التكاليف الفعلية والتقديرية، لاستقطابها واختيارها وتدريبها وتنمية قدراتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، كما تساهم في قياس كفاءة وفاعلية استخدامها؛
- يعاني النظام المحاسبي المالي نقص في إعطاء معلومات تفصيلية عن رأس المال البشري والإفصاح عنه في القوائم المالية، وذلك لكونه يعاني من مشاكل عديدة بالرغم من أهميتها في اتخاذ القرارات الخاصة بها.

ثانيا: الاقتراحات :في الأخير يمكن صياغة بعض الاقتراحات التالية:

- ضرورة احتواء القوائم والتقارير المالية على تكاليف رأس المال البشري، هذا ما سيؤدي في زيادة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي تلبية مختلف احتياجات مستخدمي هذه المعلومات ومتخذي القرار؛
- إصدار القوانين والتشريعات التي تلزم المؤسسات الاقتصادية بالتزام بالمعايير الدولية، ذات العلاقة بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري في ظل محاسبة الموارد البشرية؛
- زيادة الوعي بأهمية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري من خلال تنظيم دورات تكوينية وبرامج تدريبية.

الاحالات والمراجع:

[1]/ علاء الدين يوسف، عائد الاستثمار في رأس المال البشري قياس القيمة الاقتصادية لأداء العاملين، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004، ص171.

[2] /Angela Baron & Michael Armstrong, Human capital Management Achieving Added Value Through People, Kogan Page , London and Philadelphia, 2007,p05 .

[3]/Scarborough, H and Elias j, Evaluating Human Capital, London,2002, p08.

[4] /Bradley W. Hall,The New Human capital Strategy, American Management Association, New York, 2008,P01.

[5]Cathie Jo Martin, Stuck In Neutral Business And The Politics Of human Capital Investment Policy, Princeton University Press Princeton , New Jersey, USA ,2000,P19.

[6]/ علي محمد ثجيلال معموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية: دراسة انتقاديه لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 17/15 ديسمبر 2012. ص18، 19.

[7]/ رشا حمادة، القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية " دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق"، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، جامعة دمشق، 2002. ص150.

[8]/ ثائر صبري، محمود كاظم الغبان، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 8، المجلد2، العراق، 2009. ص12.

[9]/ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية أثره على اتخاذ القرارات المالية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 84، 85.

[10]/ عبد الله بن صالح، سحنون بونعجة، أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 14/13/ ديسمبر/ 2011، ص 12.

[11]/ سليمان حسين البشتاوي، إسماعيل احمد حسين بني طه، أثر رأس المال الفكري في تحسين شركات الصناعات الدوائية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد2، الأردن، 2014، ص 238.